

経営学研究論集

第47号 2017. 9

## 農業原価計算における製品別計算

## Product Costing for Agricultural Accounting in Japan

博士後期課程 経営学専攻 2017年度入学

保 田 順 慶

YASUDA Masayoshi

## 【論文要旨】

In agricultural accounting research in Japan, it has been widely claimed that Process costing is suitable for agricultural products which are regarded as mass-produced goods. However, considering the characteristics of each agricultural product, the questions of whether Job order costing is suitable for cultivated agriculture or Process costing is suitable for livestock farming arise from previous research. It seems that agricultural management has high affinity for project management. In addition, it has been pointed out that cost management of project management requires management adopting Activity-Based Costing (ABC). Therefore, this paper proposes the method of product-specific calculation according to the characteristics of agricultural management by adopting the concept of activities in ABC.

【キーワード】 農業原価計算, プロジェクトマネジメント, ABC, 個別原価計算, 総合原価計算

## I はじめに

## 1 研究の背景

わが国の農業会計研究においては、古くより農産物の原価計算の必要性が主張されてきた。1970年代からは多角的な農業経営であるか否かに関わらず、農産物の原価計算を行いたいという要求の程度は特に養鶏・養豚などの大規模化した農業経営について現実に増大している（阿部，1974，126頁）と指摘され、農業会計においても原価計算の手法を導入しようとする農業原価計算への試みが広くなされてきた。複式簿記と伝統的原価計算手法を結合させることを意図して、複式

簿記の勘定体系として農産物の生産プロセスを内部取引として取り込むことを目指したもの(阿部, 1974, 127-139頁)や財務会計の勘定組織を通さずに特殊原価調査としての原価計算の実施を目指したもの(倉田, 1979, 132-158頁)などが存在した。

農業経営規模の拡大の進展に伴い、利害関係者への報告義務が生じることから、未収穫作物(立毛類)や未販売農産物の評価と販売収益に対する売上原価の算定が必要となり、農産物の原価計算が必要となる。さらには、輸入農産物に対する価格競争力確保の必要性、大手スーパーや消費者団体との契約栽培、インターネット販売といった市場外流通の増加による売価交渉の手段としての原価計算情報の重要性の増加といったさまざまな理由から、農業会計における原価計算の必要性が述べられてきた(古塚・高田, 2012, 159-160頁)。さらに、農業経営の主体性が高まってくるにつれ、経営主体の意思決定に役立つ会計への要求が高まってきており、管理会計にも目を向けなければいなくなってきていることが指摘されており、管理会計目的を強調するものも出てきた(松田・稲本, 2000, 9頁)。

このような先行研究によると、農業会計における原価計算導入の要請の高まりについては、農業経営への適用を意図して具体的な原価計算手法まで提言するものは少ないということが示唆される(保田, 2015, 139-153頁)。

一般的な原価計算において、製造原価は原則として、実際発生額をまず費目別に計算し、次いで原価部門別に計算し、最後に製品別に集計する(原価計算基準七)。一定期間における原価要素を費目別に分類測定したうえで(原価計算基準九)、原価部門別に分類集計し(原価計算基準一五)、最後に原価要素を一定の製品単位に集計して、単位製品の製造原価を算定する手続きが行われる(原価計算基準一九)。すなわち、原価計算を実施するということは最終的には製品原価の計算を行うことが目的であり、製品別計算が必ず最後に実施されるということである。農産物の原価計算においても、最終的には農産物原価算定のための製品別計算が実施されることになる。この製品別計算は、単純総合原価計算、等級別総合原価計算、組別総合原価計算、個別原価計算に類型化され(原価計算基準二〇)、一般的に個別原価計算と総合原価計算に大別されることになる。個別原価計算は、個別受注生産形態に適合する原価計算手法であり、特定製品製造指図書に製造直接費は直課され、製造間接費は配賦されるものである(岡本, 2000, 28-29頁)。これに対して、総合原価計算は、市場見込生産形態に適合する原価計算手法であり、1原価計算期間に生産された同種製品の生産量(期間生産量)に原価が集計される原価計算手法である(岡本, 2000, 29-30頁)。

農業会計においては、基本的に総合原価計算を採用するべきであり、個別原価計算は植木や鉢物など1つずつ異なるものを育成しておの個別原価を算定しようとする場合にのみ適合すると説明されてきた(阿部, 1974, 133頁)。この農業会計における農産物原価計算は基本的に総合原価計算によるべきであるという主張は、近年に至るまで続いてきている(古塚・高田, 2012, 164-165頁)。農業生産物は大量生産品であるという前提のもと、大量生産品の原価計算に適合する総合原価計算が、農業会計における製品別計算に適していると考えられてきたことがその理由と考え

られる。

しかしながら、耕種農業において一つの圃場における農産物の生産を原価集計単位と捉えた場合、それは総合原価計算のような期間生産量に原価集計を行うのではなく、一つの農産物という作物を原価集計対象として原価計算が行われるはずであり、個別原価計算の原価計算手法が適しているのではないかという疑問が生じる。これに対して、畜産農業において各畜産物に個性がなく、連続的に飼育（生産）活動が行われており、人為的に区切られた会計期間末において原価計算を行なうのであれば、当該原価計算期間の期間生産量を原価集計単位として、総合原価計算を実施することが有用なのではないかとも考えられる。もちろん、肥育牛などで個体管理を実施しているのであれば、原価計算の原価集計単位は個々の個体ごとということになるため、個別原価計算の計算構造が親和性が高いと考えられるが、養鶏など個体管理を実施していないような畜産農業の場合には、大量生産品の原価計算たる総合原価計算の有用性が高いのではないかと想定される。

## 2 研究の目的

農業会計において農産物の原価計算を実施するにあたり、いかなる農業経営にいかなる製品別計算が適合するのかについて明確にしないと、農業原価計算の必要性が明らかになっても実務上の適用可能性が高まらなとと考えられる。原価計算を実施した場合、必ず最終的には製品別計算が実施される（原価計算基準一九）以上、農業経営の種類によって個別原価計算と総合原価計算のいずれが適合するのかを明らかにする必要があると考える。このような問題意識から、本研究においては、過去の一般的な原価計算に関する先行研究と農業会計の先行研究をレビューし、農産物の原価計算における製品別計算の位置付けについて明確にすることを目的とする。

## 3 研究の方法

過去の一般的な原価計算に関する先行研究と農業会計に関する先行研究から個別原価計算と総合原価計算の適用に関する文献をレビューする。先行研究の論文については CiNii を用いて論文検索を実施した。一般的な原価計算に関する先行研究については、「個別原価計算」「総合原価計算」「原価計算対象」「原価集計単位」といった用語を用いて検索を実施した。また、農業会計に関する先行研究については、「農業会計」「農業原価計算」「農産物原価」「農業複式簿記」「農業管理会計」といった用語を用いて検索を実施した。

本研究はわが国の一般的な原価計算と農業会計の先行研究に研究対象を限定した。これは、わが国の農業会計は京大式農家経済簿記（のちに自計式農家経済簿記）<sup>1</sup>に始まり、昭和初期の農民の

---

<sup>1</sup> 小規模経営農家の実情に鑑みて、家計に関する支出（家計支出）と農業経営に関する支出（所得的支出・財産的支出）とを、分けずに共に記帳するものであり、家計と経営の分離を形式上行わないことによって、農家への会計記録普及を目指したものである（戸田，2013，161頁）。

教育レベルに合わせて発展したものであり（松田・稲本，2000，（はしがき）i 頁），独自の発展を遂げてきたことから，わが国の研究状況に研究対象を限定した。

#### 4 本稿の構成

本稿はⅡにおいて，一般的な原価計算の先行研究における個別原価計算と総合原価計算の位置付けについてレビューを行なう。次に，Ⅲにおいて，農業会計における農産物原価計算の製品別計算の位置付けについて先行研究のレビューを行なう。Ⅳでは，農業経営にプロジェクトマネジメントの知識体系を援用することを紹介し，さらにプロジェクトマネジメントとABCの関係について紹介する。ⅡおよびⅢの先行研究の状況およびⅣの内容に基づいて，Ⅴにおいて農業原価計算における製品別計算の位置付けについて考察を行なう。その後，本稿の意義と本稿の限界，今後の研究課題について述べて本稿を閉じる。

### Ⅱ 一般的原価計算における製品別原価計算の位置付け

#### 1 一般的な個別原価計算と総合原価計算の区分

一般的な原価計算のテキストにおける個別原価計算と総合原価計算の区分は，いずれも個別原価計算は個別受注生産形態に適合するものであり，特定製造指図書の生産命令数量に原価集計を行ない，総合原価計算は市場見込生産形態に適合するものであり，期間生産量に原価集計を行なうものであると説明される。

代表的な原価計算のテキストであると考えられる岡本（2000）によると，個別原価計算が適用される経営の生産形態は，製造過程を通じてある製品が他の製品と相互に区別され加工されることが，および同一の製品が再び生産されることはないか，あるいは再び生産されるか否かが予測したいことを特徴とするものであり，個別受注生産形態が代表例であると説明する（岡本，2000，28頁）。また，総合原価計算が適用される経営の生産形態は，製品が同じ規格の製品であるため，製造過程を通じて同じように加工されることが，および同じ規格の製品が反復して生産されることを特徴とするものであり，市場（見込）生産形態がその代表例であるとする（岡本，2000，29頁）。

個別原価計算においては，特定製造指図書が重要な役割を果たし，製造間接費の配賦計算が行われることから直接費と間接費の分類が重視される（櫻井，1979，149-150頁）。これに対して，総合原価計算においては，直接費と間接費の分類が個別原価計算ほどの重要性を持たないが，期末仕掛品の評価が重要な問題になる（櫻井，1979，150頁）。

このような一般的な原価計算のテキストにおける個別原価計算と総合原価計算の相違をまとめると以下になると考えられる。

図表 1 個別原価計算と総合原価計算の比較

	個別原価計算	総合原価計算
生産形態	個別受注生産形態	市場見込生産形態（大量生産品）
製造指図書	特定製造指図書	継続製造指図書
原価集計対象	特定製造指図書の生産命令数量	期間生産量
原価の分類	直接費と間接費	直接材料費と加工費
期末仕掛品の評価	重視されない（分割納入制はある）	決定的に重要であり必要不可欠

(筆者作成)

以上のように個別原価計算と総合原価計算の相違は一般的な原価計算のテキストでは説明されるが、当該説明だけでは農業会計における製品別計算の位置付けを明確にできないのではないかと考える。そこで、個別原価計算と総合原価計算の相違点をより深く検討していくため、原価計算の先行研究の中から、両者の相違点をより深く検討したものや原価集計対象について考察を加えたものを探した。以下、2において、本研究の考察にあたり論拠とする原価計算の先行研究についてレビューを行なう。

## 2 個別原価計算と総合原価計算の相違点に関する研究

### (1) 山邊（1969）

山邊（1969）は、わが国における個別原価計算と総合原価計算の分類とドイツにおける付加原価計算、分割原価計算の分類、アメリカにおける仕事別原価制、工程別原価制の分類が類似していることを紹介している（山邊，1969，224頁）。

個別原価計算は、ドイツの付加原価計算と同じと考えられ、原価計算の客体たる給付が製造命令によって限定されると述べる（山邊，1969，224頁）。この製造命令は、特定製造指図書によってなされ、製造指図書の番号は直接費を集計するポイントとなることを示唆する（山邊，1969，87頁）。これに対して、総合原価計算は、ドイツの分割原価計算と同じものであると考えられ、原価計算期間における原価額と給付量が算定されて、両者を割ることによって製品単位原価が算定される計算構造であることを説明する（山邊，1969，224頁）。総合原価計算は、継続製造指図書に記載される製品の製造量に意味がなく、計算対象となる製品の製造量は実査によって求める必要性があることを指摘している（山邊，1969，87頁）。また、アメリカにおける仕事別原価制は、特定製造指図書に含まれる給付に関する計算であり（山邊，1969，224頁）、わが国における個別原価計算に対応すると考えられる。これに対し、アメリカにおける工程別原価制は、作業が行われる工程に原価集計を行なうという方法（山邊，1969，224頁）であり、わが国における総合原価計算に対応すると考えられる。

図表 2 各国の製品別計算の分類

日 本	ドイツ	アメリカ
個別原価計算	付加原価計算	仕事別原価制
総合原価計算	分割原価計算	工程別原価制

(出典) 山邊六郎 (1969), 223頁。

## (2) 佐藤進 (1975)

佐藤進 (1975) は、個別原価計算はドイツにおける付加原価計算と同じものであり、総合原価計算はドイツにおける分割原価計算と同じものであることを説明した (佐藤進, 1975, 363頁)。そして、個別原価計算は、特定製造指図書ごとの給付に、個別に原価を賦課して計算するものであり、指図書の生産進捗と原価計算の進行を同時化して、指図書の完成と同時に原価計算を完了するという特徴を述べる (佐藤進, 1975, 365頁)。これに対して、総合原価計算は、一定期間ごとに給付を把握し、これに同期間の原価を総合的に対応させて原価を計算するものであり、総製造費用から期末仕掛品原価を控除した残額として完成品原価を求めるという特徴を述べる (佐藤進, 1975, 365頁)。

佐藤進 (1975) は、正確な原価計算を行なうためには、個別原価計算では直接費の把握と予定価格の適否が重要であるのに対して、総合原価計算では期末仕掛品原価の計算が重要であることを説明している (佐藤進, 1975, 365頁) が、農業原価計算について正確な原価計算のみならず、目的適合性や開示の必要性といったさまざまな視点から検討を加える本論文にとって示唆に富んでいるといえる。

## (3) 佐藤好孝 (1975)

佐藤好孝 (1975) は、製品の単位別原価の計算方法として、分割計算法と付加計算法の二つの計算思考があることを紹介する (佐藤好孝, 1975, 124頁)。総合原価計算は分割計算法に対応し、個別原価計算は付加計算法に該当するが、総合原価計算と個別原価計算という区分は分割計算法と付加計算法の本質的相違を明確に特徴づけるものではないと結論づける (佐藤好孝, 1975, 125-126頁)。単純総合原価計算と単純個別原価計算以外は、すべて分割計算法と付加計算法の混合形態の原価計算であるといえるとする。個別原価計算の場合でも製造間接費配賦計算に分割計算法の手法が用いられており、組別総合原価計算では組直接費の集計に付加計算法の手法が用いられているなど、具体的に採用されている各種の原価計算形態は基本的計算思考を単独あるいは併用して適用した結果にすぎないといえるからである (佐藤好孝, 1975, 126頁)。

そのうえで、総合原価計算形態に適用される分割計算法の特徴として、「期間区画」がその計算条件となり、さらに「空間的 (場所的)・对象的」な区画に基づいて製品と原価を一致させる必要性があることがあることを指摘する (佐藤好孝, 1975, 127頁)。そして、原則的に製品原価がそ

の数量単位（個数・重量等）について確実に測定しうる場合にのみ適用可能であり，計算基礎として測定可能な数量尺度によって支えられていることを示唆する（佐藤好孝，1975，127頁）。

これに対して，個別原価計算形態に適用される付加計算法の特徴として，「対象区画」（製品区画）が明確に個別化していることが計算前提条件であると説明する（佐藤好孝，1975，127頁）。したがって，常に対象区画が明確に個別化している場合にだけ適用可能であることを示唆する（佐藤好孝，1975，127頁）。

佐藤好孝（1975）の説明は，総合原価計算と個別原価計算という区分が，単に分割計算法と付加計算法の区分に対応しないことを明らかにした点に特徴があると考えられる。さらに，分割計算法は「期間区画」，付加計算法は「対象区画」が計算前提条件として重要であるという点を明らかにしていることから他の研究にはない大きな示唆が得られる。

### Ⅲ 農業会計研究における製品別原価計算の位置付け

#### (1) 阿部（1974）

阿部（1974）は，農産物の原価計算を財務会計の勘定組織に組み込んで実施することを検討した。原価要素別勘定科目，原価部門別勘定科目，原価負担者勘定科目<sup>2</sup>，営業費勘定科目について詳細な説明を行った（阿部，1974，128-136頁）。

このうち，第3の計算段階としての原価負担者勘定科目の設定により，製品たる農産物の原価が計算されることを説明する（阿部，1974，133頁）。この中において，1つずつ異なるものを育成しておおのの個別原価を算定するケースは，植木や鉢物など極めて限定的であり，ほとんどの農産物の原価計算は総合原価計算が適用されると説明する（阿部，1974，133頁）。同種類のものを反復した連続的に生産する形態をとるので，多くの農産物原価の計算は，総合原価計算になると述べている（阿部，1974，133頁）。これは，農業の生産形態が市場見込による大量生産が基本であるという，生産形態に着目して製品別計算の分類を行ったものと考えられる。

また，同一の圃場で異種の作物を同時にまたは交替的に生産するような場合には，工業の場合の組別総合原価計算として捉え，1期間の間接費の製品への配賦計算が必要になる旨も述べている（阿部，1974，134頁）。組別総合原価計算は個別原価計算に最も類似した総合原価計算であり，農業において一般的である同一圃場での異種作物の生産のケースでは明確な個別原価計算と総合原価計算の区別ができていないと考えられる。

#### (2) 倉田（1979）

倉田（1979）は，財務会計の帳簿記録を用いて農産物の部門別損益計算と原価計算を財務会計

---

<sup>2</sup> わが国の原価計算基準に照らすと，原価要素別勘定科目は費目別計算の基礎となる勘定科目，原価部門別勘定科目は部門別計算の基礎となる勘定科目，原価負担者勘定科目は製品別計算の基礎となる勘定科目と位置付けられると考えられる（原価計算基準七）。

機構の枠外で特殊原価調査として実施することを検討した（倉田，1979，132-158頁）。さらに，当時の農業経営環境で必要となる可能性は少ないとしながらも，原価計算を財務会計機構と結合させた制度としての原価計算の手法についても論じている（倉田，1979，227-238頁）。

前者は，農産物ごとに原価集計を行ない，そこに各農産物の収益を個別に対応させることによって農産物ごとの利益を把握しようとするものである（倉田，1979，146-149頁）。ここでは「部門別」という表現を使っているものの，実質的には財務会計機構の枠外でセグメント別損益計算を実施することを示唆していると考えられる。また，後者の財務会計機構と結合させた原価計算制度の実施については，阿部（1974）と同じように，原価計算の諸勘定を原価要素別勘定科目，原価部門別勘定科目，原価負担者勘定科目に分類して説明を行なう。そして，原価負担者勘定における農産物原価の算定にあたっては，農業では大部分で総合原価計算が採用されると説明する（倉田，1979，228頁）。

### （3）山田（1987）

山田（1987）は，農業生産において工業生産の仕掛品に相当するものとして，中間生産物あるいは小植物という形態の存在をいかに資産として処理するのかという問題意識のもと農業会計の先行研究を検証した。まず，加用（1973）による農業会計の原価計算の無用論を紹介した。加用（1973）は，農業複式簿記において期間費用は算定し得るが，農業生産物原価を媒介とせずに期間的な収益と期間的な費用の対応でとどめることで十分に適切な期間損益計算が可能であり，期末仕掛品の棚卸計算は不要であることから農業会計に原価計算は不要であると主張した（加用，1973，4頁）。山田（1987）は，当該主張に反論を加え，小植物，中間生産物は期間収益に対応しない項目であるから，適切な収益と費用の対応のために，小植物や中間生産物の評価が必要となり，原価計算の実施が必要であると述べる（山田，1987，104頁）。

そして，農業会計で原価計算を行なうにあたり，農業経営は多種類生産であることから個別原価法としての記帳は無理であり，総合原価法を採用せざるを得ないが，要素別原価から部門別原価として資産評価がなされることを指摘する（山田，1987，104頁）。この山田（1987）の主張は，農業生産物を大量生産品と捉えて，原価集計対象が多品種の大量生産品であることから，総合原価計算を採用するべきであることを示唆していると考えられる。

### （4）工藤（1995）

工藤（1995）は，農業経営は一般的に小規模家族経営が多く，生物生産という複雑な仕組みを有する面もあることから，簿記の内部に原価計算を組み込むことは，手数を多く要するわりには実用性に乏しいと考えられるため，原価計算は特定作目のみの拡張計算としてなされるべきものであったことを示唆する（工藤，1995，58頁）。しかしながら，経営と家計の分離の明確化，自給物が減少したこと，作目数が減少して専門化が進展してきたこと，農業法人化の進展などを理由として



原価計算を勘定組織に組み込んで制度としての原価計算が実施される可能性が高いことを述べる（工藤，1995，59頁）。

そして、複数の作目の生産の場合には、組別総合原価計算が適用されると説明する（工藤，1995，59頁）。作物が単一の場合には原価計算簿記<sup>3</sup>の形をとる必要はなく、複数作目になってはじめて原価計算簿記の意味があると説明する（工藤，1995，59頁）。これは、酪農、乳牛、養鶏などの専業経営においては、総費用のうち営業費用はすべて生産物の総原価であるため、原価計算を行なう必要性がないことを理由とする（工藤，1995，58頁）。

このような工藤（1995）の見解は、畜産農業など専業農業経営においては、棚卸資産評価を考慮外としている点に問題があると考えられる。専業農業経営で単一作物であったとしても、棚卸資産評価のために原価計算は必要になるのではないかと考えられる。たとえば、畜産農業であれば、育成中の家畜が存在することが通常であり、単一作目の専業農業経営であったとしても無視できない程度の棚卸資産が存在すると考えられるからである。また、原価計算方法として、組別総合原価計算を農業経営における代表例として挙げるが、これは組製品に対して直接費は賦課し、間接費は配賦することを計算の基礎をしているからと考えられる。生産原価を直接費と間接費に区分して、組製品ごとの生産原価を算定することを目指すのであれば、計算手続きが類似する個別原価計算の適用も検討するべきであったのではないかと考えられる。

#### （5）古塚・高田（2012）

古塚・高田（2012）は、農業経営における原価計算の必要性が高まってきていることを示唆した（古塚・高田，2012，159頁）。これは、農業経営の大規模化の進展による利害関係者への情報提供の必要性や経営管理の必要性の高まり、安価な輸入農産物への対抗のためのコスト削減の必要性、大手スーパーや消費者団体との契約栽培やインターネット販売などの市場外流通の増加による売価交渉の基礎資料としての原価資料の必要性の増加などを理由とすると述べる（古塚・高田，2012，159-160頁）。

古塚・高田（2012）は、農産物の製品別計算として植木や盆栽などの特殊な農産物のみが個別原価計算が妥当であり、それ以外の農産物については総合原価計算が適合することを指摘する（古塚・高田，2012，165頁）。同一種類の農産物を生産する場合には、単純総合原価計算が適合し、大きさなどで等級に区分される農産物の場合には等級別総合原価計算、種類が異なる農産物を同一の圃場で生産する場合には組別総合原価計算、繁殖牛や果樹などを育成後にそれらを利用して肥育牛や果実を生産する場合には工程別総合原価計算が適合すると説明する（古塚・高田，2012，164-165頁）。

<sup>3</sup> 簿記の内部に原価計算を組み込むことを原価計算簿記と称しており（工藤，1995，58頁），原価計算の結果が財務会計の主要帳簿に組み入れられ、製品原価の計算と財務会計とが有機的に結びつき常時継続的に行われる計算体系としての原価計算制度（原価計算基準二）を示していると考えられる。

古塚・高田（2012）は、農産物に総合原価計算を実施した場合、生産原価を農産物数量で除することによって農産物単位当たりの生産原価を算定すると説明する（古塚・高田，2012，164頁）。しかしながら、農産物単位当たりの生産原価を算定する必要性について説明しておらず、単純に農産物を大量生産品と捉えて総合原価計算の手法を適用したという説明に終始しているといえる。また、繁殖牛や果樹の育成後にそれらを利用して肥育牛や果実を生産する場合に工程別総合原価計算を適用すると論じるが（古塚・高田，2012，165頁）、繁殖牛や果樹は有形固定資産と考えることができ、肥育牛や果実は販売を目的とする棚卸資産と考えることができる。したがって、繁殖牛や果樹の育成と肥育牛や果実の育成を同列の工程と捉えることは、固定資産評価と棚卸資産評価を混同しているのではないかと考えられる。

#### （6）稲葉（2000）

稲葉（2000）は、かつての農産物生産費統計<sup>4</sup>における生産費と原価計算における原価の相違点について詳細に検討を加えた（稲葉，2000，167-174頁）。そのうえで、農業経営に原価計算を適用することについて検討を行なった。製品別計算については、産直の契約に基づき指定された農産物全量引き取りの条件などの農産物については個別原価計算が適合し、それ以外のケースでは総合原価計算が適合することを説明する（稲葉，2000，179頁）。そして、総合原価計算の具体的な例示として繁殖・肥育一貫経営を前提に工程別総合原価計算の記帳体系について説明する（稲葉，2000，179-182頁）。

稲葉（2000）は、産直契約かつ全量引き取りのような特殊な条件以外の農産物については総合原価計算が適すると説明するものの、総合原価計算の具体例として繁殖・肥育一貫経営という畜産農業を前提とした説明を行なう。これは、農業経営の耕種農業と畜産農業の区分を明確にせず、工程別総合原価計算に適した畜産農業のみに着目したものと考えることができる。

#### （7）小田・珍田（2011）

小田・珍田（2011）は、内給生産物も含めた生物資産と農産物について、原価評価を行なうことの意義と課題の論点整理を行なった（小田・珍田，2011，18頁）。会計公準論に依拠して、農業生産物の評価を論ずる上で暗黙裡に仮定していた制約を一般会計学と農業会計学との対比を通じて解明しようとし、農業生産における対象作目の差異についても考察を加えた。作目別の会計的特徴を水稲作経営、畑作経営、野菜作経営、果樹作経営、畜産経営に区分し、作目ごとの農業生産物の原価評価の意義について論じた（小田・珍田，2011，28-29頁）。水稲作経営においては、一部の

---

<sup>4</sup> 農産物生産費統計は、米、小麦、二条大麦、六条大麦、はだか麦、大豆、原料用かんしょ、原料用ばれいしょ、てんさい、さとうきび、なたね及びそばの生産費の実態を明らかにし、農政（経営所得安定対策、生産対策、経営改善対策等）の資料を整備することを目的として行われるものである（農林水産省ホームページ，2017年2月14日アクセス）。

法人経営では利害関係の複雑さ、会計期間に作期が包含されないケースの存在、転作や裏作の実施などの理由から原価評価への要請が高まる可能性を示唆する（小田・珍田，2011，28頁）。畑作経営や野菜作経営においては、輪作や施設栽培の結果、期末に農業生産物を保有している可能性が高いことが、原価評価への要請を高めると示唆する（小田・珍田，2011，28頁）。果樹作経営については、永年作物であり実体として無視できない点、畜産経営については通年生産のため期末に農業生産物を保有している点から原価評価への要請が高まることを示唆する（小田・珍田，2011，29頁）。

小田・珍田（2011）は、具体的な農業生産物の原価評価方法まで言及しなかったものの、農業生産物について原価評価の要請の高まりについて論じたことに意義があると考えられる。農業生産物にそもそも原価評価が必要か否かについての検討を加えた先行研究は、小田・珍田（2011）以外には存在せず、大変示唆に富む研究であるといえる。ただし、作目別の差異を検討するにあたり、果樹作経営を一つの作目として原価評価の要請を検討しているが、果樹作経営は固定資産評価としての原価評価と考えられる。他の農業生産物の評価が棚卸資産評価としての原価評価であると考えられることから、原価評価の要請に固定資産評価と棚卸資産評価が混在しているのではないかと考えられる。

#### (8) 戸田（2014）

戸田（2014）は、農業経営における複式簿記の導入について、わが国の農業者をタイプ別に区分して研究を行なった。農業者が経営的自立を達成するためには、価格決定権を自ら握る必要があり、そのためには農産物の原価を計算するための基礎資料として複式簿記による記録が必要であるという問題意識のもと研究を行なった（戸田，2014，3頁）。農業者のタイプをモデル1（小規模兼業農家）、モデル2（自立志向を有する農家）、モデル3（農業法人）、モデル4（6次産業体，農商工連携事業体）、モデル5（農業関連上場企業）の5つに分類して検討を行なった。特にモデル4（6次産業体，農商工連携事業体）、モデル5（農業関連上場企業）においては、複式簿記は経営の大前提として整備され、主たる簿記会計的関心は管理会計的ツールに移行してきていると説明している（戸田，2014，80頁）。

モデル3（農業法人）からモデル5（農業関連上場企業）については、複式簿記による記録が絶対的に必要となるが（戸田，2014，118頁）、原価計算手法を明確に導入しているという事例はモデル5（農業関連上場企業）でのみ紹介されている。モデル5（農業関連上場企業）の事例として、王子製紙株式会社、前田林業株式会社、速水林業の会計システムが紹介されているが、そのうち前田林業株式会社と速水林業において原価計算が明確に行われていることが明らかにされている<sup>5</sup>。

<sup>5</sup> 前田林業株式会社と速水林業については、上場企業ではないが、税法・通達等の規定に従っているという意味で、上場企業である王子製紙と同じ傾向を有しているため、モデル5（農業関連上場企業）として調査対象とした（戸田，2014，158頁）。

前田林業株式会社では、以前は造林・育林にかかる経費をすべて立木資産として資産計上していたが、2007年9月決算より造林・育林に原価計算を導入した（戸田，2014，160頁）。樹種や林齢をもとにした森林区画（林分）別に直接費は直課され、間接費は林分面積で按分して配賦されている（戸田，2014，160頁）。速水産業においても、樹種や林齢をもとに区分した森林区画を原価の集計単位として、直接費は直課、間接費（共通費）は作業日報で把握される労働配分の比率に応じて配賦していることを明らかにした（戸田，2014，161頁）。

戸田（2014）は、従来の農業会計で行われてこなかった農業者のタイプを5つに分類し、それぞれのタイプによって複式簿記の導入に関するインセンティブに相違があることをインタビュー調査で明らかにした点において、大変意義がある研究であると考えられる。タイプ5（農業関連上場企業）の中の前田林業株式会社や速水林業の事例における立木原価算定のための原価計算は、樹種や林齢に基づく森林区分（林分）別に直接費の直課と間接費の配賦を行なっていることが明らかにされたが、これは明言されていないものの個別原価計算による原価集計と考えられる。耕種農業や畜産農業といった一般的な農業経営とは異なる林業の事例ではあるが、タイプ5（農業関連上場企業）の農業者において原価計算が日常的に行われていることを明らかにしたことは大変示唆に富むものであると考える。

## Ⅳ 農業経営とプロジェクトマネジメント

### 1 農業とプロジェクトの類似性

農業はプロジェクトマネジメントの知識体系におけるプロジェクトに類似した性質を有するものと考えられる（保田，2016，55頁）。プロジェクトマネジメントの知識体系におけるプロジェクトは、個別性、有期性、不確実性という特質を有するとされる（日本プロジェクトマネジメント協会，2014，206頁）。個別性とは、プロジェクトが非反復的な特性（全く同じプロジェクトはない）ことを示す（日本プロジェクトマネジメント協会，2014，207頁）。有期性とは、プロジェクトには明確な始まりと終わりがあるという特性を持つことである（日本プロジェクトマネジメント協会，2014，207頁）。不確実性とは、プロジェクトが将来に向けた価値創造活動であることから、常に不確実性を伴うという特性を指している（日本プロジェクトマネジメント協会，2014，207頁）。

とくに耕種農業においては、農地という生産設備を用いて、圃場ごとにさまざまな農産物を生産することになるが、その生産活動は時々に応じて変化するため、個別性を有していると考えられる。また、播種から収穫までの期間が限定されていることから、有期性を有していると考えられる。さらに、気象条件の変化をはじめとするさまざまな不確実性を有していると考えられる。保田（2016）は、このプロジェクトの3つの特質を農業経営における農産物生産が有していることを、過去の農業経営に関する先行研究から明らかにした（保田，2016，66-85頁）。また、保田（2016）では明らかにされていないものの、畜産農業においても、プロジェクトの3つの特質を有すると考えられる。畜舎という生産設備を用いて、さまざまな品種の畜産物を生産する点において個別性

を有していると考えられる。また、飼育開始から飼育完了までの期間がある程度確定しているという点において、有期性を有すると考えられる。さらに、畜舎内部の肥育であれば自然環境の変化などの外的要因による影響は受けにくいものの、肥育頭数の変化による環境変化や疾病等の発生による対応など工業製品のような安定した生産環境とは異なる環境要因に囲まれており、不確実性を有すると考えられる。したがって、農業経営における農産物生産はプロジェクトマネジメントにおけるプロジェクトと類似するものと捉えて考察していくことが可能である。

## 2 プロジェクトマネジメントと ABC

ABC (activity-based costing) に関する多くの研究は、大量生産を前提とした製造業における間接費の正確な配賦計算に焦点を当てたものが中心であったが (Cooper and Kaplan, 1988, pp.20-27 ; Cooper and Kaplan, 1992, pp.1-12), プロジェクトマネジメントにおいても、プロジェクトの間接費に焦点を当てて ABC を行なう研究がなされるようになった (Raz and Elnathan, 1999, pp.61-67)。

さらに、プロジェクトのコストマネジメントにあたり、プロジェクトの原価差異計算に ABC が必要になることが示唆されてきた (鈴木, 2014, 76頁)。プロジェクトにおける原価差異をスケジュール差異とスコープ差異, それ以外の差異に分解<sup>6</sup>する計算技法が紹介される (鈴木, 2014, 76頁)。スケジュール差異については、アーンドバリューマネジメント (earned value management : EVM)<sup>7</sup>の手法を用いることによって算出できる (鈴木, 2014, 77頁)。これに対してスコープ<sup>8</sup>の計画からの乖離に起因する部分を算出するためには、ABC を適用する必要があることが示唆されている (鈴木, 2014, 77頁)。これは、ABC における活動概念がスコープを示す単位と考えられるからである (鈴木, 2014, 77頁)。

さらに、齊藤 (2015) は、プロジェクトのコストマネジメントにおける ABC を用いた差異分析の有効性の検証を行なった (齊藤, 2015, 57-75頁)。プロジェクトにおける差異分析においては、EVM と ABC による差異分析が中心となるのではないかという示唆がなされている (齊藤, 2015, 57-75頁)。

---

<sup>6</sup> プロジェクトの開始からある時点までに計画された作業の予算の累計たるブランドバリューとプロジェクトの開始からある時点までの作業を完了するために要した予算の累計たるアーンドバリューの差が、スケジュール差異である。これに対して、アーンドバリューとプロジェクト開始からある時点までの作業を完了するために要した実際のコストの累計たる実コストの差はコスト差異となる (日本プロジェクトマネジメント協会, 2014, 325頁)。コスト差異は、業務内容であるスコープ差異とそれ以外の差異に分割される (鈴木, 2014, 77頁)。

<sup>7</sup> アーンドバリューマネジメント (earned value management : EVM) とは、スコープ、コスト、スケジュールの進捗を同一の測定基準で統合的に捉え、プロジェクトの進捗状況やパフォーマンスを評価し、最終推定コストや最終推定期間を算出する技法のことである (日本プロジェクトマネジメント協会, 2014, 319頁)。

<sup>8</sup> スコープとは、規定された特性や機能をもつプロダクト、サービス、または所産を生み出すために実施する作業 (Cynthia, 邦訳, 2014, 29頁) であり、業務の内容を示すものである。

過去の農業会計における先行研究においても、ABC適用の有用性については論じられてきたが（松田，2000；武井，2011），原価集計対象という観点からの議論を経たうえで論じられてはこなかった。非定型的な有機的業務たるプロジェクトをマネジメントするためのプロジェクトマネジメントの知識体系は、「スコープ」「タイム」「スケジュール」という3つについて個別に計画を立案し、何をいつまでに幾らで行うのかを明らかにする（鈴木，2010，305-349頁）。そして、何を行なうのかという「スコープ」を管理するにあたっては、ひとまとまりの活動を管理するのが最も効率的なレベルであると考えられる（鈴木，2010，321頁）。すなわち、プロジェクトマネジメントの知識体系は、ABCの思考方法と同一基盤に立つと考えられる。そこで、プロジェクトと農業が類似するという視点から、プロジェクトたる農業の活動が原価集計対象となることを明らかにしたうえで考察を行なっていくために農業とプロジェクトの類似性、さらにプロジェクトマネジメントとABCの親和性について本節で述べた。

次節において、農業経営にABCを用いた検討を行なう。

## V 考 察

### 1 給付（製品）属性に基づく分類

従来の原価計算の一般的な考え方によると、原価集計対象は給付ないしはアウトプットであり、給付の属性によって原価集計対象が決まるとされてきた。このような考え方を踏まえて農業原価計算における製品別計算の位置付けを考察すると、耕種農業では原価集計対象が農作物であり、当該給付の属性は大量生産品と考えられることから、製品別計算として総合原価計算が適合すると考えられる。また、畜産農業においても、原価集計対象は畜産物であり、当該給付の属性は大量生産品と考えられることから、製品別計算として総合原価計算が適合すると考えられる。唯一例外的に植木や鉢物については、原価集計対象が個別受注品という属性を有することから、製品別計算として個別原価計算が適合すると考えられる。

図表3 従来の原価計算対象の考え方に基づく農業原価計算の位置付け

種 類		原価集計対象		給付の属性		適合する原価計算
耕 種 農 業	→	農作物	→	大量生産品	→	総合原価計算
畜 産 農 業	→	畜産物	→	大量生産品	→	総合原価計算
植木・鉢物	→	同 左	→	個別受注品	→	個別原価計算

（筆者作成）

上述のように、従来の一般的な原価計算の考え方に基づいて、農業会計における製品別計算の位置付けが論じられてきたと考える。Ⅲで俯瞰したように、ほとんどの農業会計研究において、農業原価計算は総合原価計算が適合するという結論を導いてきた理由はここに存在すると考えられるのである。

これに対して、ABC<sup>9</sup>に基づく活動概念を用いて、農業経営形態における製品別計算の方法の区分ができるのではないかと考える。Ⅳで述べたように、農業経営はプロジェクトマネジメントにおけるプロジェクトと類似性を有すると考えられる。そして、プロジェクトのコストマネジメントにおいては、ABCの計算構造を用いて差異分解を行なうことが提案されている(鈴木, 2014; 齊藤, 2015)。そこで、農業経営においても、ABCの計算構造を用いて説明することが可能であり、ABCの計算構造によって明らかになる原価集計対象である製品の特性にしたがって、製品別計算の方法も明確にできるのではないかと考察する。

このABCによる活動概念を明確にすることは、現実の農業事業者にとっても活動を可視化し、活動原価を明確化することが可能となり、プロセス改善の努力を行ない、コスト削減を実現するための基礎的な情報を提供することが可能になる(武井, 2011, 64頁)と考えられる。さらに、詳細な配賦計算の実施により活動の採算性を明確化することによって、不採算な活動を廃止・縮小したり、外部委託することを検討することが可能となる(武井, 2011, 64頁)と考えられる。

以下、ABCによる活動概念を用いて耕種農業と畜産農業のそれぞれの活動の特質に着目して考察を行なっていく。

耕種農業においては、人的資源や種苗・肥料といった物的資源を投入することによって栽培活動を実施する。この栽培活動から活動作用因をドライバーとして圃場ごとの農産物に原価集計がなされることになる。すなわち、圃場ごとに原価を直課するということである。栽培活動という活動は、圃場という対象区画を前提として、圃場ごとの農産物が原価集計対象と捉えることができることから、一般的に個別原価計算による原価集計が適しているのではないかと考察する。

これに対して、畜産農業においては、人的資源や素畜といった物的資源を投入することによって肥育活動を実施する。この肥育活動から活動作用因をドライバーとして農畜産物に原価集計がなされることになる。すなわち、肥育活動という活動は、肥育期間という期間的な区画によって原価の集計がなされ、農畜産物を原価集計対象とすると考えられることから、肥育期間で集計された生産原価を肥育が完了した農畜産物数量で除することによって平均完成品単位原価を算定するという総合原価計算による原価集計が一般的に適合するのではないかと考察する。

畜産農業においては、連続的に肥育活動によって畜産物が生産されるため、期末仕掛品の評価を行なうことになるが、総合原価計算の期末仕掛品評価方法に従って計算を行なうことが可能となる。もちろん、牛の個体管理などが実施されている場合には、総合原価計算における先入先出法などの仮定計算自体が不要になり、個々の個体ごとの原価集計を行なう個別原価計算の実施も想定できる。

---

<sup>9</sup> ABCにおいては、製品が活動を消費し、活動が資源を消費するという基本理念のもと、各製品の活動をもとに原価計算対象に原価を割り当てる(櫻井, 1998, 45頁)。原価は資源作用因を用いて活動に割り当てられる。その後、活動に集計された原価は原価作用因(活動作用因)を用いて製品に割り当てられるという計算構造となる(櫻井, 1998, 46-50頁)。

また、耕種農業において、特定作物の一部が未収穫である場合などには期末仕掛品評価が必要になると考えられるが、この場合に個別原価計算の適用が否定されるものではないはずである。個別原価計算における分割納入制<sup>10</sup>の計算手法を用いれば、期末仕掛品評価が可能となるはずだからである。

図表 4 活動概念を用いた分類

種 類		活 動		前提条件		原価集計対象		適合する原価計算
耕種農業	→	栽培活動	→	対象区画	→	農作物	→	個別原価計算
畜産農業	→	肥育活動	→	期間区画	→	畜産物	→	総合原価計算

(筆者作成)

もちろんこのような筆者の見解は、耕種農業では個別原価計算を必ず適用するべきであり、畜産農業では総合原価計算を必ず適用するべきであるという主張ではない。IT 化の進展等によって、究極的には個々の農作物や畜産物の正確な製造原価を計算することも可能になるはずである。したがって、最終的にいかなる製品別計算の手法を選択するかは、各農業事業者が費用対効果を勘案して決定するものであると考える。この点について以下第 2 項以降で検討する。

## 2 費用便益アプローチによる分類

原価計算システムを構築するにあたって経営管理者は、費用対効果（費用便益アプローチ）や目的適合性を考慮するべきことが広く示唆されている（Horngren *et al*, 2000, p.9 ; Horngren *et al*, 2008, p.9）。費用便益アプローチは、ある計算目的がどれほど有用な情報であったとしても、その情報の入手にコストがかかりすぎるならば現実には役立たないことから、情報の入手と提供に要するコストを測定し、当該情報によってどれほどの便益がえられるのかについて比較衡量しなければならないというものである（岡本，2000，936頁）。また、目的適合性<sup>11</sup>とは、経営管理者の情報ニーズと提供される情報とが適合性を有していなければいけないというものであり（伊藤，2009，15頁），管理会計情報が具備すべき要件である。

これらの要件は、農業経営においても当然に当てはまるものと考えられる。すなわち、費用対効果を勘案して、農産物の製品別計算も選択されるはずであり、農業事業者は情報の入手と提供に要するコストを測定し、当該情報によってどれほどの便益がえられるのかについて比較したうえで、

<sup>10</sup> 個別原価計算を適用する際に特定製造指図書が生産命令数量の一部が未完成である場合、完成したものから順次引渡が行われる場合に未完成成分の加工進捗を見積もって特定製造指図書の中で完成品原価と期末仕掛品原価に分割する計算方法である（中山，1991，168-171頁）。

<sup>11</sup> 伊藤（2009）は、目的適合性を有用性という言葉で説明している。管理会計情報は、経営管理に対する役割期待から、情報の目的適合性、有用性が重視される（山本，2008，247頁）ため、伊藤（2009）では、目的適合性と有用性を同じ意味として説明していると考えられる。



製品別計算の手法を決定するはずである。畜産農業であっても、個体ごとの原価管理も情報処理技術の進展により処理コストが低減したことによって十分に可能になってくる可能性がある。その場合、畜産物個体ごとの原価情報に対して、農業事業者が目的適合性を見出すのであれば、畜産農業についても個体ごとの個別原価計算が実施されることは想定し得るのである。現状においても、個体単価の高額な肥育牛の生産においては、個体ごとの原価管理が実施されることが多く見られる。

### 3 開示の必要性による分類

近年の農業経営において、農業法人の設立や異業種の農業経営への参入事例の増加といった現象がみられるようになってきている。このような農業法人では、従来の所有と経営の未分離な家族経営による農業経営とは異なり、所有と経営が分離された農業経営も増加してきている。農業事業者の家族以外の外部者を雇用して、大規模化した農業経営を行なう事例も多くみられるようになってきている。さらに、大規模化に伴って資金調達の規模も大きくなり、農業法人を取り巻く利害関係者も増加する傾向にある。被雇用者や資金提供者たる金融機関、補助金を交付する自治体など農業法人を取り巻く利害関係者に対する説明責任を果たすためにも、農業経営に関する財務状況の開示の必要性は高まる傾向にある。このような開示の必要性からも、農産物の原価計算の手法も変化してくると思われる。いかなる原価計算手法を採用するかは、棚卸資産評価に影響を与えることになり、公開財務諸表に影響することになる。そのため、利害関係者への説明責任を達成するという観点から、原価計算手法が選択される可能性もあるといえるのである。

## Ⅵ むすびに

### 1 本稿の意義

農業会計における先行研究において、いかなる農業経営形態にいかなる製品別計算が適合するのかを述べたものは数多く存在した。しかしながら、当該先行研究の多くはⅢで明らかにしたように、農業生産物は大量生産品であることから、原価集計対象が大量生産品であるという給付属性にしたがって、総合原価計算が適合するという主張が一般的であった。植木や鉢物などの個別受注品という給付属性の農業生産物を原価集計対象とする極めて限定的なケースに限って個別原価計算が適合すると説明されてきた。

しかしながら、本稿においては、ABCの考え方に基づいて耕種農業と畜産農業の活動の相違に着目して考察を行なった。耕種農業においては、栽培活動がなされて給付対象たる農作物が生産されるが、栽培活動は農産物に区分けされた圃場ごとに把握されるはずであり、原価集計対象たる農産物は圃場という区画で認識されることから個別原価計算の手法が適合するのではないかと考えた。また、畜産農業においては、肥育活動がなされて給付対象たる畜産物が生産されるが、肥育活動は期間的に区切られることから、肥育期間の生産原価を集計して、原価集計対象たる畜産物の数量で除して完成品単位原価を算定するという総合原価計算の手法が適するのではないかと考えた。

さらに、農産物の製品別計算方法の選択にあたって、費用対効果の勘案や農業事業者の目的に適した情報提供ができるのかという視点、経営規模や経営形態の相違による開示の必要性の有無という視点といったさまざまな要因が影響を与えるのではないかという点について考察を行なった。

このようなさまざまな視点から、農産物原価計算における個別原価計算と総合原価計算の位置付けについて論じた研究は存在せず、ユニークであると考えられる。

## 2 本稿の限界と今後の研究課題

本稿は農業会計研究の対象をわが国国内のものに限定した点に限界があると考えられる。今後の研究において、海外の先行研究も調査していく必要があると考えている。

また、現実の農業事業者が費用対効果や目的適合性、開示の必要性などを検討したうえで製品別計算の方法は決定されていくはずであるが、給付（製品）属性という観点からは、耕種農業には個別原価計算、畜産農業には総合原価計算が適合する可能性が高いのではないかという提言を行なったものの、現実の耕種農業や畜産農業の農業事業者での検証を行っていない。今後、実務上の適用状況についても検証を行なっていきたい。

### （参考文献）

#### （欧文献）

- ・ Cooper, R., and R. S. Kaplan (1988) "How Cost Accounting Distorts Product Costs," *Management Accounting*, Vol. 69, No. 10, April, pp. 20-27.
- ・ Cooper, R., and R. S. Kaplan (1992) "Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage," *Accounting Horizons*, Vol. 6, No. 3, September, pp. 1-12.
- ・ Cynthia, S (2013) *A User's Manual to the PMBOK GUIDE Fifth edition*, Wiley, New Jersey (シンシア・スナイダー著、清水計雄・亀井裕邦訳『PMBOK ガイド・マニュアル第5版対応』鹿島出版会, 2014).
- ・ Horngren, C. T., S. M. Datar, and M. V. Rajan (2000), *Cost Accounting A Management Emphasis Fourteenth Edition*, Prentice Hall, New Jersey.
- ・ Horngren, C. T., G. L. Sundem., D. Burgstahler., and J. Schatzberg (2008), *Introduction to Management Accounting Sixteenth Edition*, Pearson Education, New Jersey.
- ・ Raz, T., and D. Elnathan (1999) "Activity Based Costing for Projects," *International Journal of Project Management*, Vol. 17, No. 1, February, pp. 61-67.

#### （和文献）

- ・ 阿部亮耳 (1974) 『農業財務会計論』明文書房。
- ・ 伊藤嘉博 (2009) 「管理会計の基礎知識」(小林啓孝・伊藤嘉博・清水孝・長谷川恵一『スタンダード管理会計』東洋経済新報社), 2-23頁。
- ・ 稲葉恵一 (2000) 「農産物コスト計算の諸問題」(松田藤四郎・稲本志良編著『農業会計の新展開』農林統計協会), 167-182頁。
- ・ 岡本清 (2000) 『原価計算〔六訂版〕』国元書房。
- ・ 小田滋晃・珍田章生 (2011) 「農業生産物における原価評価の意義と課題」『京都大学生物資源経済研究』16号, 17-32頁。
- ・ 加用信文 (1973) 「農業複式簿記の理論的構造」『農村研究』第37号, 1-18頁。

- ・ 工藤賢資（1995）「個別農業経営におけるコスト計算と簿記組織」『北海道農業経済研究』第4巻第2号，52-62頁。
- ・ 倉田貞（1979）『新版 複式農業簿記』大明堂。
- ・ 齊藤毅（2015）「プロジェクトにおけるABCに基づく差異分解の有効性の検証：プラント建設企業A社の事例を通じて」『経理知識』94号，57-75頁。
- ・ 櫻井通晴（1979）『経営原価計算論〈増補版〉』中央経済社。
- ・ 櫻井通晴（1998）『新版 間接費の管理』中央経済社。
- ・ 櫻井通晴（2012）『管理会計〔第五版〕』同文館出版。
- ・ 佐藤進（1975）『基準原価計算精説』中央経済社。
- ・ 佐藤好孝（1975）『実際原価計算』同文館出版。
- ・ 鈴木研一（2010）「プロジェクトマネジメントの管理会計」（谷武幸・小林啓孝・小倉昇編『体系現代会計学〔第10巻〕業績管理会計』中央経済社），305-349頁。
- ・ 鈴木研一（2014）「プロジェクトのマネジメントコントロール研究の視点」『経営論集』第61巻第1号，73-86頁。
- ・ 武井敦夫（2011）「営農集団における原価構造に関する一考察」『東京情報大学研究論集』Vol.14 No.2, 57-66頁。
- ・ 戸田龍介（2013）「地域振興のための簿記の役割（10）—従来の農業簿記の理論的問題点を中心に—」神奈川大学商経論叢第48巻第4号，157-171頁。
- ・ 戸田龍介（2014）『農業発展に向けた簿記の役割—農業者のモデル別分析と提言—』中央経済社。
- ・ 中山雅博（1991）『体系原価計算問題詳説〈四訂版〉』多賀出版。
- ・ 日本プロジェクトマネジメント協会（2014）『改訂3版 P2M プログラム&プロジェクトマネジメント標準ガイドブック』日本能率協会マネジメントセンター。
- ・ 古塚秀夫・高田理（2012）『改訂現代農業簿記会計』農林統計出版。
- ・ 松田藤四郎・稲本志良編（2000）『農業会計の新展開』農林統計協会，はしがき i - ii 頁。
- ・ 松田藤四郎（2000）「活動基準原価計算の農産物原価への適用」（松田藤四郎・稲本志良編著『農業会計の新展開』農林統計協会），261-279頁。
- ・ 保田順慶（2015）「わが国農業会計における原価計算」『明治大学経営学研究科経営学研究論集』第43号，139-153頁。
- ・ 保田順慶（2016）「農業経営へのコストマネジメントの適用可能性—農業会計における原価計算研究の変遷を踏まえて—」明治大学大学院経営学研究科，2015年度修士学位請求論文。
- ・ 山田稔（1987）「農業複式簿記の社会経済学的研究」『千葉大学園芸学部学術報告』第40号，85-128頁。
- ・ 山本浩二（2008）「管理会計の基礎知識」（山本浩二・小倉昇・尾畑裕・小菅正伸・中村博之『スタンダードテキスト管理会計論』中央経済社），245-253頁。
- ・ 山邊六郎（1969）『現代原価計算精説』白桃書房。